

**Audience publique du 1<sup>er</sup> octobre 2013**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôts sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 28180 du rôle et déposée le 23 mars 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., né le ... à ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 décembre 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 24 juin 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Jean-Pierre Winandy au greffe du tribunal administratif le 17 août 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 27 février 2012 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 8 mai 2012 prononçant la rupture du délibéré pour raisons de composition ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Jean-Pierre Winandy et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries complémentaires.

---

Il résulte des explications concordantes des parties et des pièces versées en cause, que la mère de Monsieur ..., Madame ... décéda en date du 19 septembre 2005. Monsieur ... et son frère, Monsieur ... recueillirent dans la succession de la défunte, entre autres, un immeuble sis à ... L'immeuble fut maintenu en indivision jusqu'en 2007.

Le 12 mai 2007, Monsieur ... et son frère, Monsieur ..., signèrent un compromis de vente aux termes duquel Monsieur ... « *déclara vendre* » à Monsieur ... « *sa part, soit 50% de l'immeuble sis au n° ... [...]* ». En vertu d'un acte de partage reçu le 12 juin 2007, l'immeuble

sis à ... fut attribuée en pleine propriété à Monsieur ..., à charge de payer à son frère, Monsieur ..., une soulte de ...- euros.

Il résulte encore des déclarations non contestées des parties que dans le cadre de sa déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, Monsieur ... inclut dans la base d'amortissement de l'immeuble la soulte précitée payée à son frère et que par courrier du 5 février 2010, l'administration des Contributions directes informa Monsieur ... que son imposition pour l'année 2007 déferait de sa déclaration dans la mesure où la part de l'immeuble reçue de son frère en 2007 serait à considérer comme une acquisition à titre gratuit dans le cadre d'un partage successoral.

Par réclamation introduite en date du 29 juin 2010 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis le 31 mars 2010, Monsieur ... s'adressa au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur ». Par décision du 21 décembre 2010, le directeur rejeta cette réclamation comme étant non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

*« [...] Vu la requête introduite le 29 juin 2010 par Maître Roland Assa, au nom du sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis le 31 mars 2010 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le réclamant conteste la base d'amortissement de l'immeuble situé à ... dont il aurait racheté la moitié de l'immeuble appartenant à son frère ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle) ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle) ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

#### *En fait*

*Considérant que l'instruction a révélé qu'au décès de la mère du réclamant en date du 19 septembre 2005, le réclamant ainsi que son frère avaient recueilli dans la succession de la défunte, entre autres, un immeuble sis à ... qu'ils ont maintenu en indivision sans qu'il eût été procédé au partage dans l'immédiat ; que les parts s'élevaient comme suit :*

- la moitié (50%) au réclamant*
- l'autre moitié (50%) au frère du réclamant*

*Considérant qu'il résulte d'un acte de partage (Teilung) du 12 juin 2007, n° 8825, pardevant Maître Léonie Grethen, que l'immeuble en question a été attribué à 100% au réclamant moyennant paiement d'une soulte de 535.000 euros à son frère.*

### En droit

*Considérant que le traitement fiscal dépend de la nature de l'acte du 12 juin 2007; qu'il convient de se référer aux principes du droit civil pour déterminer si l'acte s'analyse en une translation de propriété ou n'a qu'un effet déclaratif ;*

*Considérant qu'en vertu du premier alinéa de l'article 883 C.civ., chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession; qu'il en est ainsi, alors même que les lots sont inégaux et compensés par une soulte ;*

*qu'il en est de même des biens qui lui sont advenus par tout autre acte ayant pour effet de faire cesser l'indivision ; qu'en outre il n'est pas distingué selon que l'acte fait cesser l'indivision en tout ou en partie, à l'égard de certains biens ou de certains héritiers seulement (article 883, alinéa 2 C.civ.) ;*

*Considérant que pour formuler cet effet du partage, la loi suppose un partage de succession (art 883 C.C. alinéa 1er), mais que la règle est pourtant générale et s'applique à tous les partages, quelle que soit la cause de l'indivision ; qu'en ne prévoyant pas de mesure spéciale, la loi revient en principe, au droit commun qui consacre l'effet déclaratif du partage (v. projet de loi portant réforme de l'impôt sur le revenu 571<sup>16</sup>, avis du Conseil d'Etat, p.24) ;*

*Considérant qu'en matière d'impôt sur le revenu, la règle de l'effet déclaratif du partage s'impose de manière générale (jurisprudence constante : voir déjà Conseil d'Etat 25.1.1979, n°6479); que " l'adoption générale des conséquences de l'effet déclaratif du partage concernant la transmission de biens du patrimoine privé implique nécessairement à travers l'absence de prix d'acquisition en découlant que la condition des dépenses faites dans le but de l'acquisition d'un bien et à travers elle le dessein d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes en découlant ne se trouvent pas remplies à la base, en vertu de la nature même du partage opéré, fût-il avec soulte ; qu'adopter toute autre solution reviendrait à mettre par ailleurs en échec les termes mêmes du partage et l'égalité entre copartageants y inhérente, étant entendu que plus particulièrement la possibilité de déduire les intérêts débiteurs (...) impliquerait l'existence d'un prix d'acquisition entraînant lui-même la découverte d'une plus-value dans le chef du copartageant cédant traité sous cet angle de vue comme auteur à la place du de cujus, au-delà de toute considération de cohérence du système législatif établi et de la volonté du législateur à sa base " (Trib. adm. du 19.01.2000, n°11394 du rôle) ;*

*Considérant qu'il découle de tout ce qui précède que l'acte notarié du 12 juin 2007 s'analyse en un partage, à effet déclaratif, dans la mesure où des parts indivises ont été attribuées au réclamant, la somme versée par lui à l'autre cohéritier afin de sortir de l'indivision étant considérée comme soulte, non constitutive d'un prix d'acquisition (supplémentaire) ;*

*Considérant que le tribunal administratif a constaté dans son jugement du 17 juin 2009, n° 24686 du rôle, « qu'en matière fiscale le législateur a, à travers l'article 102 (3) LIR, confirmé de façon expresse l'option prise, du moins concernant les biens du patrimoine privé,*

*pour une application générale du principe déclaratif du partage cf. trib. adm. 4 février 2002, n° 13559 du rôle, précité. Ainsi, l'article 102 (3) LIR dispose: « Lorsqu'un bien a été acquis à titre gratuit par le cédant, le prix d'acquisition à mettre en compte est celui payé par le détenteur antérieur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux. Il en est de même lorsque le bien a été attribué au cédant comme lot à l'occasion d'un partage successoral, même en cas de paiement d'une soulte par l'alloti. Un règlement grand-ducal peut prévoir, pour des cas particuliers, des dérogations à la phrase qui précède ». A l'heure actuelle aucun règlement grand-ducal en exécution de l'article 102 (3) LIR in fine n'a été pris.*

*Il se dégage du commentaire des articles à la base de l'article 102 LIR que l'entérinement en matière fiscale de l'effet déclaratif du partage, du moins concernant les biens du patrimoine privé du contribuable, est à considérer de façon générale, au-delà des questions d'imposition des plus-values en matières immobilière et mobilière y plus spécifiquement réglées et ce notamment en raison des motifs ayant guidé le choix du législateur, tels qu'ils résultent plus particulièrement in fine dudit commentaire des articles relatif à la disposition sous discussion relaté ci-après en large extrait, comme détaillant au mieux l'intention des auteurs du texte doc. part. 2078, pp. 14 et 15, ad. article 102, alinéa 3:*

*« L'alinéa 3, première phrase ne comporte également que la confirmation de la pratique administrative actuelle confirmée formellement par la jurisprudence, en ce qui concerne notamment les participations importantes.*

*Comme cependant, suivant le projet, la solution faisant l'objet de la jurisprudence trouvera une application beaucoup plus fréquente à l'endroit des terrains il échet néanmoins d'examiner quelles autres solutions seraient possibles et quelle solution se présente comme la plus appropriée.*

*Lorsqu'un bien est transmis à titre gratuit et que ce bien a déjà acquis une plus-value par rapport à son prix d'acquisition, cette plus-value peut, techniquement, être traitée de trois manières différentes.*

*En premier lieu elle peut être définitivement exonérée. Cette solution implique que l'acquéreur aura pour prix d'acquisition la valeur estimée de réalisation du bien au jour de la transmission.*

*En second lieu la plus-value peut être imposée lors de la transmission, comme si le bien était aliéné au prix de sa valeur estimée de réalisation.*

*La troisième solution consiste à reporter la plus-value sur l'acquéreur du bien, en prévoyant que l'acquéreur sera traité, lors de l'aliénation ultérieure du bien, comme s'il avait acquis le terrain au prix exposé par son auteur.*

*La première solution manquerait d'équité, puisqu'elle exonérerait définitivement les plus-values au hasard des successions. D'autre part elle nécessiterait l'évaluation de la valeur vénale des biens à la date de l'ouverture des successions, parce que la valeur vénale à cette époque tiendrait lieu de prix d'acquisition pour le calcul de la plus-value réalisée ultérieurement par l'héritier. De plus cette solution ne pourrait pas être appliquée en cas de donation, parce qu'elle provoquerait des donations faites dans le seul but d'obtenir l'exonération des plus-values.*

*En France la première solution est appliquée à l'endroit des successions et à l'endroit des donations pratiquées avant l'introduction de l'imposition des plus-values. Or, en France, les successions en ligne directe sont soumises à un droit de succession très sensible et les autres successions sont soumises à un droit beaucoup plus élevé que le droit correspondant luxembourgeois. Il ne se recommande pas d'adopter la solution française du moment que le législateur n'envisage pas la modification correspondante des droits de succession.*

*La deuxième solution est inacceptable, parce qu'elle serait contraire au principe général que l'impôt sur le revenu ne doit frapper que des revenus réalisés.*

*C'est pour ces raisons que la troisième solution se recommande. Cette solution correspond par ailleurs aux principes appliqués actuellement aussi à l'endroit des transmissions à titre gratuit d'exploitations et d'entreprises.*

*Comme il vient d'être relevé la solution implique que le prix d'acquisition payé lors de la dernière acquisition à titre onéreux soit mis en compte lorsque le terrain a été acquis à titre gratuit.*

*La solution adoptée soulève un problème en rapport avec le partage successoral qui comporte à son tour deux solutions théoriquement admissibles.*

*Dans la première solution le partage est considéré comme translatif. Il en résulte que l'attributaire d'un bien ne doit mettre en compte le prix d'acquisition du de cujus qu'à concurrence de sa quote-part héréditaire. Pour le reste il est censé avoir acquis le terrain au prix de ses quotes-parts héréditaires auxquelles il renonce, compte tenu d'une soulte éventuelle. En contrepartie de ce principe les copartageants sont réputés avoir réalisé leurs quotes-parts dans le bien et sont immédiatement imposables du chef de la fraction correspondante de la plus-value.*

*Dans la deuxième solution le partage est considéré comme déclaratif. L'attributaire du bien est réputé avoir acquis ce bien entièrement du de cujus et le prix d'acquisition entier payé par ce dernier est à mettre en compte ultérieurement par l'attributaire. Aucun des cohéritiers n'est imposé à la suite du partage.*

*En ce qui concerne les transmissions d'exploitations et d'entreprises, l'une ou l'autre conception du partage est actuellement applicable selon les circonstances.*

*L'exécution de la solution basée sur la conception translatif du partage est cependant compliquée et son exécution pratique n'est possible, à l'endroit des exploitations et des entreprises, que parce que les écritures normalement tenues par les exploitants analysent et enregistrent de toute façon les modifications de valeurs comptables résultant des transferts de propriété en raison de l'effet translatif du partage.*

*En ce qui concerne, par contre, les biens dépendant du patrimoine privé, le calcul et l'enregistrement comptable du prix d'acquisition se dégageant du partage pour l'attributaire du bien devraient être faits par l'administration.*

*Eu égard à la fréquence des partages et aux circonstances compliquées dans lesquelles ils s'accomplissent souvent, cette solution ne saurait être envisagée à l'endroit des biens du patrimoine privé.*

*Il importe donc d'imposer par la loi la solution basée sur l'effet déclaratif du partage, parce qu'elle ne comporte pas de complications et est de ce fait préférable pour le contribuable et l'administration ».*

*Il se dégage de l'ensemble des motifs à la base de la législation ci-avant relatée que du moins pour les biens du patrimoine privé la règle de l'effet déclaratif du partage s'impose de manière générale au-delà des dispositions de l'article 102 (3) LIR concernant l'imposition des plus-values mobilières et immobilières. »*

*Considérant que dans son jugement du 4 février 2002, le tribunal administratif avait vu dans la formulation de l'article 109 L.I.R. une confirmation de l'application générale, au patrimoine privé, de l'effet déclaratif du partage : «...que cette solution de principe est encore corroborée par la démarche du législateur à travers la loi précitée du 12 février 1999 concernant la mise en œuvre du plan d'action national en faveur de l'emploi 1998 et plus particulièrement de son article XX portant adjonction in fine du numéro 1 a) de l'alinéa 1er de l'article 109 LIR de la phrase : « la limitation de la déduction des intérêts débiteurs ne s'applique cependant pas aux intérêts qui sont en relation économique avec un prêt contracté par l'alloté à des fins de financement d'une soulte à verser à des cohéritiers dans le cadre de la transmission – par voie de partage successoral – d'une entreprise visée à l'article 14 dans les conditions de l'article 37 » (...) Que l'exception ainsi portée à l'article 109 LIR va clairement dans le sens de la confirmation par le législateur, en tant que règle générale, de la règle de l'effet déclaratif du partage suivant les développements qui précèdent » ;*

*Considérant que la Cour administrative, auprès de laquelle avait été relevé appel de ce dernier jugement, a adopté et confirmé « le raisonnement des juges de première instance disant que du moins pour les biens du patrimoine privé la règle de l'effet déclaratif du partage s'impose de manière générale au-delà des dispositions de l'article 102 (3) LIR concernant l'imposition des plus-values mobilières et immobilières et implique entre autres également l'impossibilité d'amortissement notamment des valeurs immobilières transmises à défaut de prix d'acquisition, abstraction faite des possibilités encore ouvertes dans le chef du de cujus concernant un transfert de propriété antérieur, continuées comme telles à son héritier et à conclure que l'adoption générale des conséquences de l'effet déclaratif du partage concernant la transmission de biens du patrimoine privé implique nécessairement à travers l'absence de prix d'acquisition en découlant que la condition des dépenses faites dans le but de l'acquisition d'un bien et à travers elle le dessein d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes en découlant, (article 105(1) LIR), ne se trouvent pas être remplies à la base, en vertu de la nature même du partage opéré, fût-il avec soulte. La Cour confirme la décision du tribunal tendant à dire que la qualification juridique posée par la loi pour les effets du partage successoral sur les biens du patrimoine privé s'impose face aux autres principes d'appréciation notamment économique des faits avancés par la partie actuellement appelante et abstraction faite de toute autre application posée par d'autres administrations. » (Cour administrative du 28.5.2002 n° 14689C du rôle)*

*Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent qu'en l'espèce l'acte d'attribution au réclamant de la moitié de l'immeuble moyennant paiement d'une soulte n'est pas à considérer comme acte de vente mais comme partage avec effet déclaratif ; que c'est dès lors le prix d'acquisition ou de revient payé par le détenteur antérieur ayant acquis l'immeuble en dernier lieu à titre onéreux qui doit servir de base à toutes considérations relatives à la loi concernant l'impôt sur le revenu ;*

*Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;*

*PAR CES MOTIFS*

*reçoit la réclamation en la forme ;*

*la rejette comme non fondée. [...] ».*

Par requête déposée le 23 mars 2011 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur du 21 décembre 2010.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégée « *AO* », et de l'article 3 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition.

Le recours en réformation est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Partant, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir à titre principal que l'analyse du directeur en ce qui concerne la nature de l'acte du 12 juin 2007 ainsi que ses effets serait erronée dans la mesure où elle se limiterait, pour la qualification de l'acte, à se référer à l'intitulé de l'acte. Or, la qualification d'un acte devrait être opérée sur base de l'intention des parties et du contenu de l'acte et non s'arrêter au sens littéral des termes utilisés par les parties ou à l'intitulé de l'acte, en se référant à cet égard à l'article 1556 du Code civil. En l'espèce, il ressortirait incontestablement du compromis de vente et de ses correspondances avec le notaire que son intention ainsi que celle de son frère auraient été de procéder à une vente et non à un partage successoral.

D'autre part, on ne saurait déduire de l'article 883 du Code civil que la licitation entre cohéritiers d'un bien en indivision devait être considérée comme ayant un effet uniquement déclaratif et non un effet translatif. En effet, il ressortirait de la jurisprudence luxembourgeoise que la licitation d'un immeuble qui met fin à l'indivision entre les copartageants doit être considérée comme acte de vente et non comme acte de partage, si dans l'intention des parties colicitantes l'acte devait produire les effets d'une vente. D'autre part, l'effet déclaratif de la sortie de l'indivision ne serait pas d'ordre public et les parties pourraient y déroger dans le cadre de leur convention. En effet, si l'acte déclaratif du partage se rattacherait à tout acte par lequel les cohéritiers entendent mettre fin à l'état d'indivision existant entre eux, il en serait autrement quand les cohéritiers ont manifesté leur intention de renoncer à la fiction juridique de l'article 883 du Code civil. Le demandeur en conclut que l'intention des parties jouerait un rôle dans la qualification de l'acte ayant mis fin à l'indivision.

En outre, le demandeur soutient que la qualification d'acte de partage serait inapplicable en l'espèce du fait de la nature démesurée de la soulte payée par lui à son frère,

de sorte que le partage effectué dans le cadre de l'acte litigieux devrait être requalifié de licitation. En effet, l'article 833 du Code civil prescrirait que les inégalités qui peuvent subsister entre lots sont compensées par des soultes. Il s'ensuivrait que la soulte ne constituerait qu'un accessoire du partage qui n'existerait que du fait de celui-ci et ce droit de créance ne naîtrait que par l'acte de partage. Par conséquent, du fait du caractère accessoire inhérent à la soulte, la soulte ne pourrait pas être excessivement élevée. Ainsi, un lot ne pourrait pas être constitué uniquement par une soulte. Dans les cas où la soulte serait trop importante, elle ferait dégénérer le partage en licitation, c'est-à-dire en une vente. Le partage d'un immeuble ne pourrait se faire commodément s'il nécessitait des soultes considérables.

En l'espèce, la soulte payée à son frère aurait représenté 50% de la valeur de l'immeuble, de sorte que la soulte n'aurait représenté aucunement un accessoire du partage, mais la part entière de son frère. Le demandeur en conclut que la qualification effectuée sur base du droit civil devrait être celle de licitation et non celle de partage et que, par conséquent, l'article 102, (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « L.I.R. », ne serait pas applicable en l'espèce. Partant, le montant payé par lui à titre de soulte dans le cadre de l'acte litigieux devrait être inclus dans le calcul de la base pour l'amortissement de l'immeuble.

Le délégué du gouvernement fait valoir que l'acte litigieux du 12 juin 2007 constituerait un acte de partage et non pas un acte de vente et, en tout état de cause, le bureau d'imposition n'aurait en aucun cas pu retenir une autre qualification juridique que celle retenue par l'acte notarié qui constitue un acte authentique et qui s'imposerait en tant que tel à l'administration des Contributions directes alors qu'il ferait foi jusqu'à inscription de faux.

Au sujet du compromis de vente du 12 mai 2007, le délégué du gouvernement estime qu'il ne constituerait qu'un simple acte sous seing privé qui, à défaut d'avoir été soumis à la formalité de l'enregistrement, ne serait pas opposable à l'administration des Contributions directes, et serait, de ce fait, à écarter.

Par ailleurs, ce serait encore à juste titre, par application de la jurisprudence administrative constante en la matière, que le directeur a décidé que par l'effet déclaratif du partage qui s'impose de manière générale, et notamment en matière d'impôt sur le revenu, la soulte versée en l'espèce ne saurait faire l'objet d'un amortissement.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur fait valoir que l'administration des Contributions directes pourrait requalifier les actes authentiques, notamment en cas de simulation, de sorte qu'elle ne serait jamais tenue par la qualification donnée à un acte.

Quant à la valeur probatoire de l'acte, le demandeur fait valoir que l'article 1319 du Code civil viserait la substance de l'acte authentique, à savoir les déclarations inscrites par le notaire à l'acte, et non la qualification de celui-ci par le notaire. Le pouvoir de requalification du juge resterait entier dans le cadre des actes authentiques si la substance de la convention cadrerait un autre acte que celui repris dans l'intitulé de celui-ci.

En ce qui concerne la référence à la jurisprudence administrative constante, le demandeur donne à considérer que cette jurisprudence se serait basée sur la présomption que l'acte litigieux est un acte de partage et non pas un acte de vente. Or, un acte de partage supposerait que la soulte ait un caractère accessoire, mais, qu'à défaut, celui-ci devrait être requalifié en vente, de sorte que la jurisprudence citée ne saurait être appliquée au cas d'espèce.



Le tribunal tient de prime abord de soulever que c'est à juste titre que le directeur, de concert avec le demandeur, a retenu que le traitement fiscal d'un acte dépend de sa nature et qu'en l'espèce il conviendrait de se référer aux principes du droit civil pour déterminer si l'acte litigieux s'analyse en un transfert de propriété, en l'occurrence une vente, ou n'a qu'un effet déclaratif.

Si le demandeur est encore à confirmer que la nature d'un acte ne se dégage pas forcément de son intitulé, mais qu'il faut encore rechercher la commune intention des parties, force est cependant au tribunal de constater, d'un côté, qu'au vu des contestations de la partie étatique quant à l'opposabilité du compromis de vente et à défaut d'autres éléments probants quant à la volonté des parties de procéder à une vente au lieu d'un partage, la commune volonté du demandeur et de son frère de conclure un acte de vente n'est pas établie en l'espèce.

D'un autre côté, il y a lieu de retenir qu'indépendamment de la commune volonté des parties, certaines situations sont encadrées par des règles juridiques qui ne sont pas à la libre disposition des intervenants, tant en ce qui concerne le choix de la nature des actes qu'en ce qui concerne le traitement fiscal qui en découle.

Aux termes de l'article 883 du Code civil : *« Chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot, où à lui échus sur licitation, et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession. »*

*Il en est de même des biens qui lui sont advenus par tout autre acte ayant pour effet de faire cesser l'indivision. Il n'est pas distingué selon que l'acte fait cesser l'indivision en tout ou en partie, à l'égard de certains biens ou de certains héritiers seulement.*

*Les actes valablement accomplis soit en vertu d'un mandat des coindivisaires, soit en vertu d'une autorisation judiciaire, conservent leur effet quelle que soit, lors du partage, l'attribution des biens qui en fait l'objet. »*

Aux termes de l'article 102 (3) LIR, *« Lorsqu'un bien a été acquis à titre gratuit par le cédant, le prix d'acquisition à mettre en compte est celui payé par le détenteur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux. Il en est de même lorsque le bien a été attribué au cédant comme lot à l'occasion d'un partage successoral, même en cas de paiement d'une soulte par l'alloti. Un règlement grand-ducal peut prévoir, pour des cas particuliers des dérogations à la phrase qui précède. »*

Au vu des dispositions précitées, tribunal est amené à retenir, pour les mêmes motifs que ceux invoqués par le directeur, qui ont été cités *in extenso* ci-avant et que le tribunal fait siens, de sorte qu'il n'y a pas lieu de les reprendre dans le corps du présent jugement, motifs qui sont d'ailleurs basés sur une jurisprudence constante tant du Conseil d'Etat que des juridictions administratives,<sup>1</sup> que l'acte litigieux est à qualifier de partage au sens de l'article 883 du Code civil.

S'il est exact, tel que l'invoque le demandeur, qu'il a été décidé qu'une soulte non accessoire permettrait de requalifier un partage en un acte de vente, force est cependant de constater que par l'ajout de deux alinéas à l'article 883 du Code civil par la loi du 8 avril 1993,<sup>2</sup> le législateur a clairement manifesté sa volonté de consacrer la solution de la fiction

---

<sup>1</sup> Voir en ce sens TA 22 juillet 1999, n° 11394 du rôle, publié sous [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu)

<sup>2</sup> Voir en ce sens TA 22 juillet 1999, n° 11394 du rôle, publié sous [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu)

juridique inscrite au paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 883 du Code civil, de sorte que le tribunal est amené à conclure que l'option réservée par la jurisprudence antérieure à la modification de l'article 883 précité aux parties d'un acte ne saurait être actuellement prise en compte pour la qualification de la nature de l'acte litigieux.

Par ailleurs, en ce qui concerne les effets d'un partage en matière fiscale, force est de constater que pour les biens du patrimoine privé, la règle de l'effet déclaratif du partage implique entre autre l'impossibilité d'amortissement notamment des valeurs immobilières transmises, à défaut de prix d'acquisition,<sup>3</sup> cette solution assurant un traitement égal de tous les copartageants.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les moyens du demandeur quant à la nature de l'acte litigieux et quant à ses effets laissent d'être fondés.

Le demandeur conclut encore à l'inconstitutionnalité de l'article 102 (3) L.I.R. En effet, dans la mesure où l'article 102 (3) L.I.R. traiterait différemment un copartageant qui paie une soulte afin d'obtenir un bien, objet du partage, et la situation d'une personne acquérant à titre onéreux une part d'un immeuble, alors que ces deux situations ne seraient pas différentes, cet article violerait les articles 10bis et 101 de la Constitution.

Aux termes de l'article 10bis (1) de la Constitution : « *Les luxembourgeois sont égaux devant la loi.* »

Aux termes de l'article 101 de la Constitution : « *Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exemption ou modération ne peut être établie que par une loi.* »

Par ailleurs, en vertu de l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle : « *Lorsqu'une partie soulève une question relative à la conformité d'une loi à la Constitution devant une juridiction de l'ordre judiciaire ou de l'ordre administratif, celle-ci est tenue de saisir la Cour constitutionnelle.*

*Une juridiction est dispensée de saisir la Cour Constitutionnelle lorsqu'elle estime que :*

*a) une décision sur la question soulevée n'est pas nécessaire pour rendre son jugement ;*

*b) la question de constitutionnalité est dénuée de tout fondement ;*

*c) la Cour Constitutionnelle a déjà statué sur une question ayant le même objet. [...] »*

Le principe d'égalité de traitement est compris comme interdisant le traitement de manière différente de situations similaires, à moins que la différenciation soit objectivement justifiée. Il appartient par conséquent aux pouvoirs publics, tant au niveau national qu'au niveau communal, de traiter de la même façon tous ceux qui se trouvent dans la même situation de fait et de droit. Par ailleurs, lesdits pouvoirs publics peuvent, sans violer le principe de l'égalité, soumettre certaines catégories de personnes à des régimes légaux différents, à condition que les différences instituées procèdent de disparités objectives, qu'elles soient rationnellement justifiées, adéquates et proportionnées à leur but.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Voir TA 15 janvier 2000, n° 11394 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 122

<sup>4</sup> Voir TA 6 décembre 2000, n° 100191 du rôle, Pas. adm. 2012, v° Lois et règlements, n° 3

Or, en l'espèce, le tribunal est amené à retenir que la situation d'un copartageant n'est pas comparable à celle d'un acquéreur, notamment, tel que relevé ci-avant, au vue de l'effet déclaratif du partage respectivement de l'effet translatif de la vente.

Il suit des considérations qui précèdent que la question préjudicielle soulevée par le demandeur est dénouée de tout fondement, de sorte qu'il n'y a pas lieu de saisir la Cour constitutionnelle.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en réformation est à rejeter pour ne pas être fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par:

Claude Fellens, vice-président,  
Annick Braun, premier juge,  
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 1<sup>er</sup> octobre 2013, par le vice-président, en présence du greffier assumé Claudine Meili.

Claudine Meili

Claude Fellens